

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle: 11566C

Inscrit le 4 octobre 1999

Audience publique du 23 mars 2000

**Recours formé par ...
contre l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu - Appel
(Jugement entrepris du 25 août 1999, n° du rôle 10456)**

Vu l'acte d'appel déposé au greffe de la Cour administrative le 4 octobre 1999 par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, au nom de ..., demeurant à ..., contre un jugement rendu en matière d'impôt sur le revenu par le tribunal administratif à la date du 25 août 1999 à la requête de ... et de ... contre l'administration des Contributions directes.

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 20 janvier 2000 par le délégué du Gouvernement.

Vu l'avis du 20 janvier 2000 du dépôt dudit mémoire en réponse par la voie du greffe de la Cour administrative.

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris du 25 août 1999.

Oùï le conseiller rapporteur en son rapport et Maître Alain STEICHEN ainsi que le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs observations orales.

Par requête déposée le 11 décembre 1997 au greffe du tribunal administratif, Maître Alain STEICHEN, au nom de ... et de son épouse ..., demeurant ensemble à ..., a demandé la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 1989, émis le 10 novembre 1994 par le bureau d'imposition Luxembourg 4 de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes.

Par jugement rendu contradictoirement en date du 25 août 1999, le tribunal administratif a déclaré le recours irrecevable dans la mesure où il a été introduit au nom de ..., pour le surplus a reçu le recours en la forme tel qu'introduit par ..., l'a dit cependant non fondé, partant l'a rejeté.

Par requête déposée le 4 octobre 1999 au greffe de la Cour administrative, Maître Alain STEICHEN, au nom de ..., a relevé appel du jugement précité.

La partie appelante, après avoir rappelé les faits, critique la démarche des premiers juges qui après avoir confirmé que le requérant ne devrait pas être soumis à l'impôt en raison des revenus de liquidation perçus suite à la liquidation des sociétés, si l'on s'en tenait à une analyse des « seules formes juridiques », alors que les revenus de liquidation ne sont imposables qu'en présence d'une participation importante, ont néanmoins fini par conclure à l'existence d'une participation importante dans le chef du requérant et partant à une assiette imposable de ... francs sur base du paragraphe 11 StAnpG qui serait applicable pour interpréter le concept de participation importante en présence d'un démembrement de propriété.

L'appelant soutient qu'il y a lieu d'appliquer à l'espèce l'article 108bis LIR qui prévoit sans ambiguïté que la propriété fiscale d'un titre démembré est à attribuer au nu-propriétaire et non à l'usufruitier, et non la règle générale supplétive du paragraphe 11 StAnpG.

Il critique l'interprétation par le tribunal administratif du concept de possesseur spécial alors qu'en conférant à l'usufruitier le droit de vote à l'assemblée, les statuts n'enlèvent pas au nu-propriétaire le droit de céder la nue-propriété de ses parts sociales.

La partie appelante conclut en demandant à la Cour au fond de dire la requête d'appel justifiée et par réformation de dire que c'est à tort que le tribunal administratif a attribué au requérant la propriété fiscale des titres détenus en usufruit et de conclure au caractère non imposable du dividende de liquidation de ... francs, partant de réformer le bulletin d'imposition à hauteur de ce montant, et subsidiairement d'annuler le jugement entrepris et de renvoyer l'affaire devant les premiers juges pour évacuation du recours.

Le délégué du Gouvernement, dans un mémoire déposé au greffe de la Cour le 20 janvier 2000, après avoir rappelé les circonstances de l'espèce, relève que la vertu du paragraphe 11 n° 5 StAnpG n'est pas de créer une propriété économique, mais de dispenser de la preuve que le possesseur d'un bien en a la propriété civile et que l'article 108 LIR est bien une disposition spéciale.

Après avoir émis un doute qu'il s'agisse en l'espèce d'un usufruit, il demande la confirmation du jugement entrepris.

Bien que la partie appelante n'ait pas soulevé le moyen relatif à la tardiveté de la communication du mémoire en réponse, il n'en reste pas moins que la Cour est appelée à soulever d'office la question de la communication des mémoires dans les délais prévus par la loi, celle-ci touchant à l'organisation juridictionnelle au vœu du législateur ayant prévu les délais émarginés par la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives en son article 46 sous peine de forclusion.

Comme l'acte d'appel a été signifié au ministre des Finances le 5 octobre 1999 et l'appelant a été avisé le 20 janvier 2000 du dépôt du mémoire en réponse du délégué du Gouvernement, partant en dehors du délai d'un mois y relatif, prévu à peine de forclusion, la Cour doit écarter le prédit mémoire en réponse comme ayant été fourni tardivement.

L'acte d'appel ayant été interjeté dans les formes et délai de la loi est recevable.

L'appelant a été propriétaire de 100 parts sociales de la société à responsabilité limitée ...-... dont le capital social était représenté par 200 parts sociales, et de 153 parts sociales de la société à responsabilité limitée ... dont le capital social était représentée par 300 parts sociales.

Par l'effet d'un acte de donation fait au profit de ses enfants en date du 11 juillet 1983, l'appelant n'a plus que 46 parts sociales en pleine propriété dans la société ...-... soit 23% du capital, et 72 parts sociales en pleine propriété dans ..., soit 24% du capital social, tout en gardant l'usufruit à son profit des 54 parts sociales dans ...-... et des 81 parts sociales dans ... s.à r.l. dont il a fait don à ses enfants.

Les deux sociétés précitées ont été liquidées le 17 mars 1989.

Concernant l'applicabilité du §11 StAnpG relatif au possesseur spécial, c'est à juste titre que l'appelant fait valoir que ledit paragraphe constitue une règle générale supplétive qui doit être écartée lorsque une règle spéciale d'attribution existe en la matière. Or, l'article 108bis LIR constitue une telle règle spéciale d'attribution de la propriété en matière d'usufruit et de nue-propriété, en ce sens qu'elle prévoit sans équivoque que la propriété fiscale d'un titre démembré est à attribuer au nu-propriétaire et non à l'usufruitier, c'est donc lui qui doit s'appliquer à l'espèce et non le § 11 du StAnpG relatif au possesseur spécial.

Le traitement fiscal du nu-propriétaire et de l'usufruitier a fait l'objet d'une circulaire LIR du 19 juillet 1974 qui précise que « l'article 108 bis LIR établit une notion autonome de l'usufruit en matière d'impôt sur le revenu. Tandis qu'en droit civil l'usufruitier retire directement les fruits du bien grevé d'usufruit en vertu d'un droit réel qui constitue une parcelle de propriété, l'usufruitier n'a, au regard de l'impôt sur le revenu, qu'un droit de créance envers le nu-propriétaire qui est considéré comme ayant la pleine propriété sous réserve de l'obligation de céder les fruits à l'usufruitier ».

Cependant les qualifications juridiques avancées par les parties ne sont retenues par le juge de l'impôt que dans la mesure où elles correspondent à l'intention réelle des parties. Au vu des pièces du dossier, et notamment suite aux aménagements statutaires effectués le 11 juillet 1983 dans l'acte de donation au profit de l'usufruitier, qui stipulent à l'alinéa 3 de l'article 8 et à l'alinéa 2 de l'article 10 qu'« en cas de démembrement de la propriété d'une ou de plusieurs parts sociales, et notamment en cas de scission de la propriété en nue-propriété et usufruit, l'usufruitier exerce seul tous les droits découlant de la propriété des parts et notamment le droit de vote dans les assemblées générales, quels que soient les points à l'ordre du jour », la Cour relève que l'usufruitier peut ainsi participer non seulement aux résolutions concernant l'affectation des bénéfices, mais encore à celles impliquant des actes de disposition, notamment celles relatives à la dissolution anticipée et à la liquidation de la société.

A cela s'ajoute le fait que l'usufruitier a recueilli lors de la liquidation des sociétés tout l'accroissement de valeur des parts sociales.

Il en découle que l'usufruitier s'est réservé dans les statuts des deux sociétés l'exercice de tous les droits attachés à la propriété des parts, le nu-propriétaire se trouvant de ce fait démuné au profit de l'usufruitier de l'exercice de droits inhérents à son droit de propriété, et c'est donc à bon droit que la propriété fiscale des titres détenus en usufruit a été attribuée à ... et que ces participations ont été ajoutées à celles dont il avait la pleine propriété.

Par changement de motivation, le jugement dont appel est à confirmer.

**Par ces motifs,
et ceux non contraires des premiers juges,**

La Cour, statuant à l'encontre de toutes les parties,

reçoit l'appel en la forme;

écarte le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 20 janvier 2000 par le délégué du Gouvernement pour cause de tardiveté;

au fond dit l'appel non fondé, partant en déboute ;

confirme le jugement du 25 août 1999;

condamne l'appelant aux frais de l'instance d'appel.

Ainsi jugé par :

Georges KILL, président,
Christiane DIEDERICH-TOURNAY, conseiller, rapporteur,
Marc FEYEREISEN, conseiller,

et lu par le président Georges KILL en audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour.

le greffier en chef

le président